



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



**WANDEMBERG DE LIMA MESQUITA**

**IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC- 47 NO RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO  
DAS RECEITAS: UM ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA DA CONSTRUÇÃO  
CIVIL**

**JOÃO PESSOA  
2017**

**WANDEMBERG DE LIMA MESQUITA**

**IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC- 47 NO RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO  
DAS RECEITAS: UM ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA DA CONSTRUÇÃO  
CIVIL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos

JOÃO PESSOA  
2017

### **Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**

L732i Lima Mesquita, Wandemberg de.

Impactos da adoção do CPC-47 no reconhecimento e mensuração das receitas: Um estudo de caso de uma empresa da construção civil / Wandemberg de Lima Mesquita. – João Pessoa, 2017.  
54f.: il.

Orientador(a): Profº Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

1. Contabilidade. 2. Receitas. 3. CPC. I. Título.

UFPB/CCSA/BS

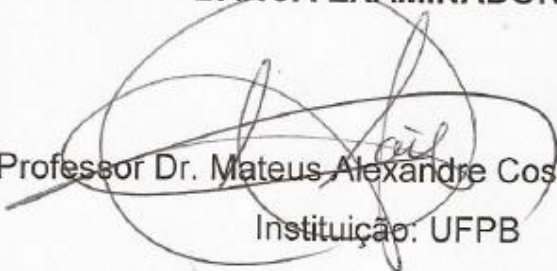
CDU:657(043.2)

**WANDEMBERG DE LIMA MESQUITA**

**IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC- 47 NO RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO  
DAS RECEITAS: UM ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA DA CONSTRUÇÃO  
CIVIL**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

**BANCA EXAMINADORA**



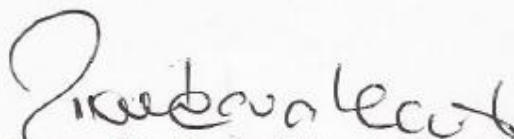
Presidente: Professor Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos (Orientador)

Instituição: UFPB



Membro: Professor Dr. Orleans Silva Martins (Membro)

Instituição: UFPB



Membro: Professor Dr. Paulo Roberto Nobrega Cavalcante (Membro)

Instituição: UFPB

João Pessoa, 23 de maio de 2017.

*Dedico este trabalho primeiramente a Deus, e a toda minha família, minha mãe, meu pai e meus irmãos, com quem sempre pude contar e dividir os momentos bons e ruins que tive até agora na minha trajetória pessoal, acadêmica e profissional.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por toda graça e força que sempre me deu pra enfrentar os momentos oportunos, e me dar o discernimento para enfrentar todos os obstáculos.

A minha mãe **Maria do Céu** e meu pai **Antônio Wagner** pelo empenho, amor e dedicação que tiveram por mim e por meus irmãos e por serem esse exemplo de força e perseverança, que nos ensinou desde pequeno a ser honesto e ser justo com os outros e por me ensinar a dar valor ao suor do nosso trabalho.

Aos meus irmãos **Wagner** e **Wanessa** por toda paciência, amizade e companheirismo, apesar de todas as divergências de ideias, sempre vou amar vocês.

Aos meus companheiros de turma, **Johnathan, Samuel, Marcello, Rodrigo e Otoniel**, pelos momentos que passamos juntos no curso e sei que levarei essa amizade além da UFPB e desejo não só a vocês, mas a todos que tive o prazer de estudar, agradeço a todos de coração.

Agradecer a meu amigo **Johnathan** por toda a paciência e conselho, você mais do que ninguém sabe o tanto que batalhei e passei pra estar aqui hoje escrevendo tudo isso, obrigado irmão.

Agradecimento em especial a minha namorada **Alana Moraes** por toda paciência, conselho, amor e força, e dizer que você foi um anjo que apareceu na minha vida, obrigado por tudo.

Ao meu chefe **Franklin Maribondo**, por todos os ensinamentos e discursões sobre contabilidade e dizer que o senhor é uma inspiração como profissional e como pessoa, sempre sendo justo e fazendo um trabalho excelente.

Ao meu amigo **Paulo Junior** por ter me mostrado a contabilidade pela primeira vez, obrigado por tudo e pela força em todos os momentos na minha vida.

Por último, mas não menos importante, ao meu professor Doutor **Mateus Alexandre**, por todas as orientações e diretrizes para enfrentar esse desafio que foi produzir este trabalho e a todos os professores no qual tive o prazer de aprender não só sobre contabilidade, mas sobre a vida.

## RESUMO

A Contabilidade é uma ferramenta necessária para o processo gerencial de uma empresa. A receita é um elemento que mede o desempenho de uma empresa no decorrer do período. O momento e a forma de reconhecer a receita de uma entidade é um processo que requer estudo, pois se a mesma for mal interpretada pode trazer um resultado que não condiz com a realidade da entidade. Atualmente a contabilidade tem como parâmetro para o reconhecimento da receita os CPCs 17 e 30, porém ambos serão substituídos pelo CPC-47, a partir de 1º de janeiro de 2018. O presente trabalho tem como objetivo descrever as mudanças que o novo CPC trará para o reconhecimento e mensuração das receitas. A presente pesquisa adotou uma estratégia de análise descritiva mediante uma abordagem qualitativa. Além disso, o método científico utilizado foi o estudo de caso executado em uma empresa da construção civil no estado da Paraíba. Neste sentido, foram estudados dois contratos, que foram construídos com base no reconhecimento da receita do CPC-17. Estes, posteriormente, foram aplicados de acordo com o reconhecimento do CPC-47 por meio de cinco passos fundamentais da referida norma. Por meio do estudo, verificou-se que os dois contratos selecionados na empresa não apresentaram mudanças no que concerne o CPC-47, pois tais documentos estavam bem redigidos e se enquadraram em todos os requisitos estabelecidos na nova norma.

**Palavra-chave:** Contabilidade. Receitas e CPC.

## ABSTRACT

Accounting is an important tool for the managerial process in the company. The revenue is a very relevant element to measure the company performance in a period. When and how to recognize the revenue of company are a process that requires analysis, because the misinterpretation can bring a wrong result that does not describe the reality. Currently, Accounting has as parameters of revenue recognition the pronouncements CPC 17 and CPC 30. However, both pronouncements will be replaced by CPC-47 in 01/01/2018. This current study aims to describe the used methods in the recognition and measurement of revenues and presents the new technical pronouncement called CPC-47. Besides that, the research adopted a strategy of descriptive analysis through a qualitative approach. In addition, the scientific method used was the case study performed in a construction company in Paraíba. Two contracts were analyzed based on the recognition of CPC-17 revenue. Subsequently, these contracts were applied in accordance with the recognition of CPC-47 revenue through five main steps. Regarding the case study, both selected contracts in the company did not present changes according to the CPC-47. This study concluded that the contracts were well built and fit all the requirements established on the new pronouncement.

**Keyword:** Accounting, revenues and CPC.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Reconhecimento da receita Conforme o CPC-30 Receitas .....	20
Quadro 2 - Reconhecimento da receita (CPC-17) - Contatos de Construção .....	25
Quadro 3 - Fatores para a determinação do preço de transação.....	30
Quadro 4 - Conceito de Receitas definidos pelas Normas .....	32
Quadro 5 - Reconhecimento das Receitas definidos pelas Normas .....	33
Quadro 6 - Mensuração das Receitas definidos pelas Normas.....	34
Quadro 7 - Requisitos para reconhecimento de Contrato sob a ótica do CPC-47 ....	42
Quadro 8 - Identificação de obrigação de desempenho .....	43
Quadro 9 - Check List - Reconhecimento das obrigações de desempenho.....	45

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Total de Serviço Executado Contrato 1 .....	38
Tabela 2 - Demonstrações do resultado do Contato 1 .....	39
Tabela 3 - Total de Serviço Executado Contrato 2 .....	40
Tabela 4 - Demonstrações do resultado do Contato 2 .....	40
Tabela 5 - Determinação do preço da transação .....	44
Tabela 6 - Demonstrações do resultado do Contato 1 conforme CPC-47 .....	46
Tabela 7 - Demonstrações do resultado do Contato 2 conforme o CPC-47 .....	47

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CFC	- Conselho Federal de Contabilidade.
CPC	- Comitê de Pronunciamentos técnicos.
IFRS	- International Financial Reporting Standards.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1.1</b>	<b>Objetivos .....</b>	<b>13</b>
1.1.1	Objetivo geral.....	13
1.1.2	Objetivos específicos .....	13
<b>1.2</b>	<b>Justificativa .....</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1</b>	<b>Contabilidade na construção civil.....</b>	<b>15</b>
<b>2.2</b>	<b>Receitas .....</b>	<b>15</b>
2.2.1	Reconhecimento da receita .....	16
2.2.1.1	Receita de vendas de produtos e prestação de serviço .....	16
<b>2.3</b>	<b>Normas contábeis.....</b>	<b>17</b>
2.3.1	CPC-30: Receitas .....	18
2.3.1.1	<i>Mensuração da receita .....</i>	<i>18</i>
2.3.1.2	<i>Reconhecimento da receita conforme o CPC-30 .....</i>	<i>19</i>
2.3.1.3	<i>Divulgação.....</i>	<i>20</i>
2.3.2	CPC-17: Contrato de Construção .....	21
2.3.2.1	<i>Identificação de contrato de construção .....</i>	<i>21</i>
2.3.2.2	<i>Receitas de contrato.....</i>	<i>22</i>
2.3.2.3	<i>Custos do contrato .....</i>	<i>23</i>
2.3.2.4	<i>Despesas relacionadas ao contrato de construção .....</i>	<i>23</i>
2.3.2.5	<i>Reconhecimento das receitas e das despesas do contrato .....</i>	<i>24</i>
2.3.3	CPC-47: Receita de contrato com cliente .....	25
2.3.3.1	<i>Reconhecimento de receita.....</i>	<i>26</i>
<b>2.4</b>	<b>Principais diferenças entre as normas .....</b>	<b>31</b>
2.4.1	Conceito de Receita .....	31
2.4.2	Reconhecimento da Receita .....	32
2.4.3	Mensuração .....	34
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>35</b>
<b>3.1</b>	<b>Tipologia de Pesquisa .....</b>	<b>35</b>
<b>3.2</b>	<b>Procedimentos Metodológicos.....</b>	<b>35</b>
<b>3.3</b>	<b>Estudo de Caso: A Empresa.....</b>	<b>36</b>
<b>3.4</b>	<b>Delimitações do Estudo .....</b>	<b>36</b>

<b>4.1</b>	<b>Reconhecimento da receita com base no CPC-17.....</b>	<b>38</b>
<b>4.2</b>	<b>Reconhecimento da receita com base no novo CPC-47 .....</b>	<b>41</b>
4.2.1	Identificação do contrato.....	42
4.2.2	Identificação da obrigação de desempenho .....	43
4.2.3	Determinação do preço da transação.....	43
4.2.4	Alocação do preço da transação .....	44
4.2.5	Reconhecimento da receita .....	44
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>48</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com a constante mudança na economia mundial no qual as empresas estão cada vez mais buscando novos mercados e ampliando seus horizontes, surge a necessidade de interligá-las a fim de facilitar a comunicação e transações entre as mesmas e seus investidores. Diante desse acelerado processo de expansão, o meio de comunicação das entidades são os relatórios financeiros, que são uma das principais ferramentas para a tomada de decisão e concretização de negócios (SANTOS; SATOLLI, 2013, p. 5).

A contabilidade com a finalidade de atender melhor seus usuários por meio de uma linguagem comum, tratou de criar meios para harmonizar suas normas. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com o objetivo de emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis, visando a centralização e uniformização do processo de produção (BRASIL, CFC, 2005).

Cada pronunciamento técnico emitido pelo CPC tem a finalidade de abordar os procedimentos contábeis de modo geral ou de um segmento de mercado específico, como por exemplo: o “Pronunciamento Técnico CPC-17 – contratos de construção” trata de forma específica os contratos voltados ao ramo da construção civil, desde a mensuração de receitas, como o reconhecimento dos custos e despesas a tempo oportuno, atendendo assim as normas internacionais.

Por outro lado, o “CPC-30 - receitas” atende um número maior de atividades e tem por finalidade guiar o usuário a mensurar, reconhecer e contabilizar suas receitas. É de extrema importância o reconhecimento das receitas numa entidade, mensurando assim seu desempenho, pois a sua antecipação ou seu adiamento pode impactar os resultados e o seu patrimônio líquido (SILVA, 2013, p. 11).

Um dos motivos de divergências entre os profissionais da área da construção civil é a mensuração e reconhecimento da receita, tendo base que a duração dos contratos muitas vezes ultrapassam mais de um exercício social (MENDES; QUEIROZ, 2015, p. 02).

Recentemente o Comitê de Pronunciamentos Contábeis divulgou por meio de um termo de aprovação, em 6 de novembro de 2016, o Pronunciamento Técnico “CPC-47 Receita de contrato com cliente”, o mesmo revogará o CPC-30 e CPC-17,

ambos utilizados pela construção civil, resultando em possíveis alterações na sua forma de mensuração, evidenciação e contabilização das receitas.

Mediante tais premissas, surge o seguinte problema de pesquisa: **Quais são os impactos contábeis decorrentes da adoção do CPC-47 no reconhecimento e mensuração das receitas, em uma empresa do ramo da construção civil?**

## 1.1 Objetivos

### 1.1.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar as alterações trazidas pelo CPC-47 no processo de reconhecimento e mensuração das receitas de uma empresa do setor da construção civil.

### 1.1.2 Objetivos específicos

- Descrever os principais requisitos prescritos pelo CPC-47
- Identificar as principais diferenças entre o CPC-47, CPC-30 e o CPC-17.
- Aplicar os requisitos apresentados na norma nova para o reconhecimento da receita em uma empresa da construção civil.

## 1.2 Justificativa

O cenário econômico atual mostra que a construção civil é um mercado diversificado que tem grande influência na economia brasileira, por ser um dos poucos segmentos que consegue interligar diversos setores produtivos, criando assim, uma ligação com setores da indústria de matéria-prima, equipamentos e na prestação de serviço. De acordo com Almeida (2011), o setor participa com 5,3% do PIB e com 37,8% da Formação Bruta de Capital Fixo. Além disto, é igualmente relevante seu papel social como grande empregadora de mão de obra, principalmente a de pouca qualificação. A construção civil também gera expressiva massa salarial na economia.

A contabilidade apresenta uma grande evolução no que se trata em processo de convergência. Diante das inúmeras mudanças ocorridas na contabilidade nos últimos anos, o ramo da construção civil é alvo de diversos questionamentos diante da forma de contabilização e mensuração de suas receitas.

O presente trabalho torna-se relevante, pois evidencia as principais mudanças trazidas com o novo CPC-47 que entrará em vigor a partir de janeiro de 2018. O intuito deste estudo é delinear os impactos na sua forma de contabilização, avaliando as consequências no ramo da construção civil. O reconhecimento da receita se constitui uma das partes críticas o que diz respeito à contabilidade de empresa da construção civil, tendo em vista a duração dos seus contratos, onde a discussão se faz presente no meio contábil. Neste sentido, este estudo pretende findar conceitos e assim servir de auxílio para profissionais da área contábil.

Outra justificativa é prover à academia um material que sirva como auxílio para profissionais com o intuito de sanar dúvidas sobre o tema abordado.

O estudo de caso utilizado (empresa do ramo da construção civil) é uma estratégia de investigação empírica observacional que servirá para investigar uma amostra mais próxima da realidade econômica da empresa e para uma melhor compreensão dos conceitos apresentados.



## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Contabilidade na construção civil**

A construção civil é um ramo que requer uma atenção especial na parte contábil. Por ter características peculiares, a discussão no que cerne a construção civil se faz presente no meio contábil, o reconhecimento da receita é um dos pontos de discussão, pois a interpretação equivocada dos fatos contábeis pode comprometer a fidedignidade da situação da empresa.

Com a duração muita das vezes de mais de um exercício social as receitas no ramo imobiliário se tornam um pouco confusa, podendo a empresa efetuar a venda do bem no termino da obra, como também em qualquer momento de execução, muita das vezes, não reconhecendo a receita de fato, precisando assim utilizar de contas como “adiantamento de clientes” para quando de fato, a receita se concretizar a entidade finalmente reconhecer como receita incorrida.

Na parte tributaria a mesma, paga seus tributos pelo princípio de caixa, ou seja, as obrigações fiscais são de fato concretizadas quando o valor monetário de fato estiver de posse da entidade. Porém as receitas são reconhecidas pelo princípio da competência, onde o fato contábil é registrado no momento que ele ocorre e não no momento onde se recebe os valores pré-estabelecidos como contraprestação do serviço ou bem produzidos.

Devido a esses aspectos apresentados, o profissional contábil precisa saber quais operações e a forma de trabalho que a empresa da construção civil exerce, seja ele: incorporação, empreitada, prestação de serviço, dentre outros que este ramo abrange, pois o mesmo precisará ter uma boa percepção para interpretar os fatos ocorridos das atividades operacional da empresa, e transforma-los em fatos contábeis, para assim poder ter uma boa representatividade da situação real da empresa.

### **2.2 Receitas**

O CPC-00 (2011) define receita como aumento nos benefícios econômico durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam no aumento do patrimônio líquido.

Neste mesmo sentido, o IAS 18 (2011) define receita como entrada de benefícios econômicos durante o período ocorrido no curso das atividades normais da entidade. Portanto, só é considerada receita todo aumento econômico originário de atividades executadas pela empresa em um determinado período de tempo.

Segundo FIPECAFI (2010), a receita é de suma importância para a correta mensuração do desempenho de uma entidade em um determinado período. O reconhecimento deste recurso é um dos pontos mais comentados em contabilidade, nos últimos anos.

De acordo com o CPC 30 (2012), a principal questão da receita é determinar o momento oportuno do seu reconhecimento. Além disso, a questão das receitas segundo a CPC 30 engloba as receitas e os ganhos, que surgem de transações da entidade e podem ser nomeadas de diversas formas, como vendas, honorários, juros etc.

Segundo o NPC 14 (2001, p. 02), a receita é reconhecida somente quando for provável que os benefícios econômicos relativos à transação venham a ser percebidos pela empresa.

### 2.2.1 Reconhecimento da receita

Segundo Mendes e Queiroz (2015, p. 3), o reconhecimento da receita ocorre utilizando o princípio da competência, ou seja, o evento deve ser contabilizado no momento em que ocorrer o fato contábil.

Na mesma diretriz, Iudícibus *et al.* (2008, p.150) diz que a não transferência total do produto ao cliente não impedirá a entidade de reconhecer a receita e possibilitará seu registro no momento em que a mesma ocorrer, não no seu recebimento, enquadrando-se assim no princípio da competência.

#### 2.2.1.1 Receita de vendas de produtos e prestação de serviço

O reconhecimento da receita com vendas deve ser executado quando a entidade transferir os riscos e os benefícios ao comprador, a mesma não poderá ter envolvimento na gestão e controle do bem (CPC-30, 2012).

Em caso de incerteza da concretização da transação, a entidade não poderá registrar a receita de venda de determinado bem, alguns fatores, como: Possível insatisfação do cliente, onde possa originar uma possível devolução do bem ou uma troca do produto, ou seja, quando a entidade ter a total certeza do fechamento do ciclo de transferência do bem para o cliente, a mesma fará o devido registro de tal receita.

A receita referente à prestação de serviço deve ser reconhecida com base no estágio de execução da transação no período, quando o desfecho de uma transação puder ser estimado com segurança (NPC, 2001, p.07).

A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período estabelecido entre as partes (CPC-30, 2012, p.02). No que se trata de mais de um exercício de durabilidade do contrato de prestação, a contabilidade necessita de meios confiáveis na mensuração de sua receita, tendo confiabilidade na informação assim podendo estimar a receita de acordo com o que já foi executado.

A NBC TG 30 (2012, p. 07) apresenta os seguintes critérios para estimar a receita com a prestação de serviço, são eles: Levantamento ou medição do trabalho executado, serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executado ou a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação.

Se a transação não puder ser confiavelmente estimada, mesmo que seja totalmente executada, a receita deve ser reconhecida somente na proporção dos gastos recuperáveis. E caso nada seja recuperável, o valor dos custos incorridos são reconhecidos como despesa (CORDEIRO *et al.*, 2014, p. 06).

## **2.3 Normas contábeis**

Nesta seção, são analisadas as normas contábeis emitidas pelo Comitê de pronunciamentos contábeis. Os CPC's 30, 17 e 47, são objetos desta análise e são

considerados apenas os aspectos relacionados à definição de receitas como também os seus critérios de reconhecimento e mensuração.

### 2.3.1 CPC-30: Receitas

O pronunciamento técnico CPC-30 (R1) Receitas, foi aprovado em 2012, substituindo o até então CPC-30 de 2009. O mesmo tem como objetivo guiar o profissional acerca da mensuração, reconhecimento e contabilização das receitas advindas de venda de bens, prestação de serviço utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos.

O mesmo pronunciamento técnico entende que o termo “bens” se referem aos bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e/ou comprado para revendas. Além disso, prestação de serviço são as atividades vinculadas a um contrato executado ao longo do tempo, onde o mesmo pode ser executado dentro de um ou mais períodos, desde que o respectivo contrato não atenda aos requisitos do CPC-17, caso atenda o mesmo não seguirá as normas presentes neste pronunciamento técnico (CPC-30, 2012, p.2).

No seu item 05, o CPC-30 esclarece a utilização de ativos da entidade que geram receitas, como:

- Juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade.
- *Royalties* – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos autorais e *software* de computadores.
- Dividendos – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital.

Com o devido enquadramento com as receitas descritas pela norma, a entidade entra no processo de mensurar a receita.

#### 2.3.1.1 Mensuração da receita

A receita deve ser mensurada a um valor justo da contra prestação recebida ou a receber (CPC-30, 2012). Onde valor justo se entende como o valor mensurado com base no mercado e não o preço mensurado pela entidade.

Segundo o CPC-46 (2006), valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Continuando no mesmo conceito Ernest & Young (2014) afirma que a receita é mensurada com base no valor justo da contraprestação recebida, excluindo descontos, abatimentos e impostos ou encargos sobre vendas. O volume da receita de uma transação é proveniente de acordo entre a entidade e o comprador ou o usuário do bem em questão.

O valor da receita é resultado da contraprestação feita em forma de caixa ou equivalente de caixa recebido ou a receber. Com isso, quando a empresa consegue mensurar a sua receita com base no seu valor justo o próximo passo é reconhecê-la, de acordo com a devida transação que originou tal ingresso de recurso na entidade.

#### *2.3.1.2 Reconhecimento da receita conforme o CPC-30*

O reconhecimento da receita no CPC-30, é tratada de maneira geral para vários segmentos de mercado, onde o mesmo especifica cada momento oportuno que a entidade reconhece suas receitas.

O Quadro 1 apresenta os critérios que a norma mencionada estabelece para o devido reconhecimento das receitas, de acordo com as seguintes atividades: venda de bens, prestação de serviço, juros, *royalties* e dividendos.

O CPC-30 (2012) nos três casos a receita é reconhecida quando o provável benefício econômico fluirá a entidade e o benefício econômico da transação. E havendo incerteza do recebimento do valor que já foi reconhecido como receita, este valor deve ser reconhecido como despesa e não como ajuste da receita originalmente reconhecida.

**Quadro 1 - Reconhecimento da receita Conforme o CPC-30 Receitas**

	<b>VENDA DE BENS</b>	<b>PRESTAÇÃO DE SERVIÇO</b>	<b>JUROS, ROYALTIES E DIVIDENDOS</b>
<b>1</b>	For provável que os benefícios econômicos associados à transação para a entidade	<b>Item 1.</b>	<b>Item 1.</b>
<b>2</b>	O valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade.	<b>Item 2.</b>	<b>Item 2.</b>
<b>3</b>	As despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.	<b>Item 3.</b>	Os juros devem ser reconhecidos utilizando-se o método da taxa efetiva de juros.
<b>4</b>	A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios propriedade dos bens.	O estágio de execução ao término do período possa ser mensurado com confiabilidade.	Os royalties devem ser reconhecidos pelo regime de competência em conformidade com a essência do acordo.
<b>5</b>	A entidade não continue na gestão dos bens vendidos.	-	Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista de receber o respectivo valor.

Fonte: Adaptado com base no CPC-30.

### 2.3.1.3 Divulgação

No item 35 do presente pronunciamento técnico, trata da divulgação da receita, cuja entidade precisa divulgar as políticas contábeis adotadas para reconhecer a receita e também qual método utilizou para determinar o estágio da execução das transações que envolvam a prestação de serviços, incluindo o montante da receita de cada categoria reconhecida no período.

Segundo IOB SAGE (2016), a contratada divulga por meio de notas explicativas o total da receita do contrato reconhecido no período, os métodos utilizados para determinar o reconhecimento, os métodos usados para determinar o estágio de execução dos contratos, o valor total dos custos incorridos e dos lucros reconhecidos, o valor dos adiantamentos recebidos e o montante das retenções.

### 2.3.2 CPC-17: Contrato de Construção

Este pronunciamento técnico foi aprovado em outubro de 2012 e divulgado em novembro do mesmo ano, com a finalidade de estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção (CPC-17, 2012, p. 02).

Zanelatto (2010) destacou que: o CPC-17 foi criado para auxiliar as empresas na hora de fazer seus contratos de construção, pois assim elas têm o controle dos gastos e das receitas oriundas do serviço ou obra realizada.

O CPC-17 tem o objetivo de constituir o tratamento contábil das receitas e despesas associadas aos contratos de construção, onde geralmente começam e terminam em exercícios diferentes. Com isso, se torna relevante determinar os aspectos contábeis no quais cernem a alocação de receitas e despesas (CPC-17, 2009).

#### 2.3.2.1 *Identificação de contrato de construção*

O CPC-17, mencionada no seu item 3, descreve que: Contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam diretamente inter-relacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

O IOB SAGE (2016, p. 505) disse que Contrato de construção em suma é um contrato em que a contratada tem como obrigação a construção de um ativo ou vários.

A norma específica que cada ativo seja reconhecido separadamente e que cada um tenha um contrato específico, porém muita das vezes a separação de cada componente (ativo) se faz necessária para melhor entendimento da informação (SILVA, 2013, p. 22).

Quanto ao preço do contrato, o profissional identifica o mesmo fazendo uma análise do contrato e comparando-o com a norma, assim identificando se o mesmo atende aos critérios estabelecidos. O CPC-17 apresenta dois tipos de contrato de construção, sendo eles:

- Contrato de preço fixo: é um contrato no qual a contratada concorda com o preço pré-fixado ou com as taxas pré-fixadas.
- Contrato de custos mais margem: é um contrato de construção segundo o qual a entidade contratada deve ser reembolsada por custos projetados e aprovados pelas partes - ou de outra forma definidos – acrescido de percentual sobre tais custos ou por remuneração fixa pré-determinada.

Silva (2013) afirma que a conclusão do contrato de construção pode ser estimada com confiabilidade se as receitas e os seus custos possam ser mensurados com confiabilidade, e quando for provável que os benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade, de forma que possam ser comparados com as estimativas anteriores.

#### 2.3.2.2 *Receitas de contrato*

Segundo o CPC-17, as receitas de contrato devem compreender a quantia inicial da receita estabelecida no contrato e as variações no trabalho contratado, reivindicações e pagamentos por incentivos, até a extensão em que seja provável que resultem em receita e que estejam em condições de serem mensurados com confiabilidade.

Ainda no mesmo conceito Higuchi *et al.* (2010 *apud* ZANELATTO, 2013) comentou que a receita de contrato é o preço que ambas as partes mediante contrato estabelecem para execução de determinado serviço sendo ele, a construção de um ativo, prestação de serviço ou atividade de compra e venda.

Quanto à mensuração da receita a mesma deve ser reconhecida a valor justo do montante recebido ou a receber, com tudo a mensuração necessita ser revisada tendo em vista o desfecho de eventos futuros (CPC-17, 2009).

Ainda segundo o CPC-17, as receitas podem vir a diminuir ou aumentar de um período para o outro, o mesmo pronunciamento técnico lista algumas situações em que tais mudanças podem vir a ocorrer. Seja uma alteração contratual por parte do contratante (cliente) ou até mesmo da contratada, reivindicando um aumento ou uma diminuição da mesma, divergindo assim do valor acordado inicialmente com o contrato, a receita pode diminuir mediante multas por atraso da entrega da obra ou



até alguma reivindicação do cliente acerca da obra, acarretando assim um trabalho a ser executado que não estava estabelecido em contrato.

A reivindicação de custos incorridos que não estavam previstos no contrato também pode vir a acarretar uma mudança na receita, com isso as variações devem ser incluídas como receitas do contrato quando o cliente aprovar tal mudança e que a mesma possa ser mensurada com confiabilidade.

#### *2.3.2.3 Custos do contrato*

Os gastos vinculados ao contrato de construção incluem os custos vinculados ao contrato a partir da data em que o contrato é firmado até a data de sua conclusão (IOB SAGE, 2016). Os custos do contrato estão diretamente relacionados com o contrato específico, no qual o mesmo seja alocado de acordo com seus termos. Os custos diretamente relacionados ao contrato de construção são compostos por:

- Custos de mão de obra no local, incluindo supervisão no local;
- Depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados no contrato;
- Custos para levar ou retirar do local os ativos fixos tangíveis e os materiais necessários à execução da obra;
- Custos de aluguel de instalações e equipamentos;
- Custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
- Custos estimados de retificação e garantia, incluindo os custos esperados de prestação de garantia futura; e
- Reivindicações de terceiros.

A redução dos custos é permitida pela norma desde que os mesmos não sejam substituídos por qualquer receita que aconteça ocasionalmente e que não esteja especificada no contrato, vendas de sobras de canteiro de obra é um exemplo de receita ocasional (CPC-17, 2009).

#### *2.3.2.4 Despesas relacionadas ao contrato de construção*

Alguns gastos que podem ocorrer no decorrer da execução do contrato não são reconhecidos como custos propriamente relacionados ao contrato, sendo eles assim reconhecidos como despesas e não como custos do contrato.

O CPC- 17, item 20, definiu que gastos gerais administrativos que não estejam previstos em contrato, despesas com venda, as despesas relacionadas a pesquisas (desde que não estejam previstas em contrato) e a depreciação de instalação e equipamentos ociosos que não sejam usados em um contrato em particular, são classificados como despesa do período.

#### *2.3.2.5 Reconhecimento das receitas e das despesas do contrato*

A necessidade de análise de um contrato é de suma importância para um reconhecimento correto de suas receitas e despesas, tendo em vista que o mesmo apresenta várias características que possam ser enquadradas como prestação de serviço, venda de bens ou até a junção das duas atividades (IOB SAGE; 2016).

Em seu item 22, o CPC-17 especificou que quando o contrato pode ser estimado com confiabilidade em sua conclusão, as receitas e custos que estejam em conformidade com o contrato devem ser reconhecidos como receitas e despesas proporcionais ao estágio de execução do contrato de construção.

O reconhecimento da receita e dos custos concernente à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como método da percentagem completada (SILVA; 2013).

O reconhecimento da receita e das despesas tendo como referência o estágio de execução do contrato é usualmente denominado como método da percentagem completada (SILVA, 2013, p. 25). Este método consiste em tipicamente relacionar as receitas e os custos incorridos em um dado exercício contábil, relacionado a cada estágio da execução do trabalho.

Para o reconhecimento da receita de um contrato de preço fixo e de um contrato de custo mais margem o pronunciamento técnico dá uma série de condições para que a receita possa ser reconhecida. Podemos observar tais condições no Quadro 2.

**Quadro 2 - Reconhecimento da receita (CPC-17) - Contatos de Construção**

<b>RECONHECIMENTO DA RECEITA</b> Conforme o CPC-17	<b>PREÇO FIXO</b>	<b>CUSTOS MAIS MARGEM</b>
	A receita do contrato puder ser mensurada com confiabilidade	-
	For provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade	-
	Tanto os custos para concluir o contrato quanto o estágio de execução da atividade contratual puderem ser mensurados com confiabilidade, ao término do período de reporte	For provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade
	Os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e mensurados com confiabilidade de forma tal que os custos atuais incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.	O custo atribuível ao contrato que sejam especificamente reembolsáveis ou não, ser claramente identificados e mensurados com confiabilidade.

Fonte: Elaborado com base no CPC-17

O reconhecimento da receita e das despesas tendo como referência o estágio de execução do contrato é usualmente denominado como método da percentagem completada (SILVA, 2013, p. 25). Este método consiste em tipicamente relacionar as receitas e os custos incorridos em um dado exercício contábil, relacionado a cada estágio da execução do trabalho.

Os custos incorridos que estejam relacionados a uma atividade futura do contrato em execução, devem ser reconhecidos como ativo, e apropriado no momento em que a receita for executada e assim ter o resultado obtido no final do período apurado (CPC-17, 2009).

Segundo o CPC-17 no seu item 30, o estágio de execução pode ser determinado de várias maneiras. A entidade deve usar o método que mensure com confiabilidade o trabalho executado, alguns métodos utilizados são:

- A proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, *vis-à-vis* os custos totais estimados do contrato;
- Medição do trabalho executado; ou
- Evolução física do trabalho contratado.

Com isso, a entidade divulga o montante da receita do contrato reconhecido no período, os métodos utilizados para determinar a receita e os métodos usados para determinar o estágio da execução dos contratos em curso.

### 2.3.3 CPC-47: Receita de contrato com cliente

O CPC-47 entrará em vigor a partir de 1º de Janeiro de 2018, no lugar dos pronunciamentos técnicos: CPC-30 e 17, e corresponde ao *International Financial Reporting Standards 15* (IFRS). O IFRS que tem por essência propor um modelo que possa ser aplicado aos mais diversos segmentos de mercado, não somente no que tange o reconhecimento das receitas, mas também na determinação do preço e em sua alocação quanto às obrigações de desempenho do contrato (PIROLO *et al.*, 2016, p. 05).

O objetivo do pronunciamento técnico é estabelecer os princípios que a entidade aplicará para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente (CPC-47, 2016, p. 02).

O CPC-47 (2016) no seu item 02 diz que: o princípio básico deste pronunciamento técnico consiste em que a entidade reconhecerá receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

Aplicar-se-á esse pronunciamento técnico quando a contrapartida do contrato é o cliente. Este entende que o cliente é a parte tomadora do serviço ou a parte que contratou a entidade com a finalidade de adquirir um bem ou serviço especificado por contrato (CPC-47, 2016).

#### 2.3.3.1 Reconhecimento de receita

O pronunciamento técnico divide o processo para o reconhecimento da receita em cinco etapas (ilustrado pela Figura 1), que devem ser executadas pela entidade. Inicialmente, a entidade analisa seus contratos e identificar se o mesmo se enquadra nos requisitos especificados pela norma em questão, e assim ter uma contabilidade cada vez mais fidedigna com a situação real da empresa. O contrato é definido como um acordo entre duas ou mais partes que criam direitos e obrigações exigíveis, podendo esses contratos serem escritos, orais ou até mesmo implícitos pelas práticas comerciais de uma entidade (IFRS-15, 2014).

Segundo KPMG (2014 *apud* SOUZA *et al.*, 2015), a entidade reconhece a receita em montante no momento em que transferir os bens e serviços aos cliente e em montante que reflita os valores recebidos ou a receber pela transação.

**Figura 1 - Etapas para o reconhecimento da receita segundo o CPC-47**



Fonte: Adaptado do CPC-47, 2016

O primeiro passo o CPC-47 se refere a identificação contratual. Ernest e Young (2014 *apud* SOUZA *et al.*, 2015) entende que em algumas situações a identificação do cliente não ocorre com facilidade, principalmente nas transações que envolvem diversas entidades em um mesmo contrato.

Somente após a identificação dos contratos firmados, entre cliente e o fornecedor do bem ou serviço, é que a entidade deve começar o processo de contabilização. Por isso, o item 9 do CPC-47 elenca uma série de requisitos para a entidade identificar e contabilizar seus clientes em potencial, os quais são apresentados abaixo.

- Quando as partes aprovarem o contrato.
- Quando a identificação dos direitos de ambas as partes em relação aos bens e serviços for possível.
- Quando a entidade puder identificar os termos de pagamento.

- Quando o contrato possuir substância comercial, ou seja, quando o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixas futuros se modifiquem com o resultado do contrato.
- Quando for provável o recebimento por parte do cliente na troca dos bens ou serviços prestados ao mesmo, o valor da contraprestação pode ser menor do que estabelecido no contrato.

A norma também trata da combinação de contratos, uma vez que pode existir mais de um contrato com o mesmo cliente e eles caracterizem uma formação de pacote e/ou serviço. Contudo, os contratos devem ser firmados na mesma data ou perto dessa data, para efeito de contabilização a entidade pode contabilizar a unificação dos contratos, ou seja, ela pode contabilizar como um contrato único, desde que atenda os critérios estabelecidos pelo item 17, elencados a seguir:

- Os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial.
- O valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato.
- Os bens ou serviços prometidos nos contratos constituem uma única obrigação de desempenho.

Os contratos podem acarretar mudanças no decorrer das atividades executadas. Dessa forma, o pronunciamento técnico entende que as modificações só poderão existir se ambas as partes envolvidas no processo estejam de acordo com tais alterações (CPC-47, 2016).

Ainda segundo o CPC-47 (2016), em caso de aprovação das modificações por parte dos entes envolvidos no processo, o mesmo pode apresentar obrigações e novos direitos. Tais modificações aprovadas por escrito ou por meio de um acordo verbal entre as partes. Caso uma das partes não aprove a modificação contratual, a contabilização deve continuar de acordo com a contabilização pelo contrato aprovado anteriormente.

A segunda etapa do processo é a identificação das obrigações de desempenho, que implica a entidade avaliar os bens ou serviços previstos no contrato e assim reconhecer cada obrigação com o cliente (CPC47, 2016). Segundo KPMG (2014), obrigação de desempenho é uma promessa executória em um

contrato com um cliente para transferência de um bem ou serviço. KPMG (2014) explica ainda que a entidade avalia os termos do contrato e sua prática habitual de negócios para identificar os bens ou serviços prometidos e tratá-los separadamente como uma obrigação de desempenho. Por fim, os bens e serviços são contabilizados separados, no caso da entidade vender mais de um bem ou serviço.

A terceira etapa trata da determinação do preço da transação, no qual para determinado fim a entidade analisa os termos contratuais para poder aferir o preço da transação. Segundo o CPC-47 (2016), preço de transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). Os valores da contraprestação poderão ser fixos, variáveis ou ambos, como isso a norma trata de cada possível alteração que o preço de contrato pode apresentar.

Para estimar o preço da transação, a entidade considera a natureza, a época e o valor da contraprestação, a mesma também tem que presumir se o bem ou serviço será repassado ao cliente conforme prometido em contrato, só assim a mesma consegue avaliar e determinar o preço do contrato.

A entidade presume que os bens ou serviços serão transferidos para o cliente de acordo com o contrato, para a determinação do preço, o qual não será cancelado, modificado ou renovado (CPC-47, 2017).

O Quadro 3 mostra os fatores para a entidade determinar o preço da transação, onde o mesmo representa o montante do valor cobrado na contraprestação do bem ou serviço, acordado entre as partes.

Depois que a entidade determinar o preço da transação mediante ao contrato firmado com o cliente, a mesma pode iniciar a etapa 4 que é alocar os preços e cada obrigação de desempenho (identificada e mencionada na segunda etapa), com a finalidade de apresentar de forma mais clara cada obrigação e seus preços devidamente alocados.

**Quadro 3 - Fatores para a determinação do preço de transação**

<b>Fatores</b>	<b>Descrição</b>
Contraprestação variável	A entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.
Restrição de estimativas de contraprestação variável	A entidade inclui o valor de contraprestação variável no preço da transação apenas na medida em que seja provável que um estorno significativo – ou seja, um ajuste para baixo significativo no valor da receita acumulada reconhecida.
Existência de componente de financiamento significativo no contrato	Para contratos com um componente de financiamento significativo, a entidade ajusta o valor prometido da contraprestação para refletir o valor do dinheiro no tempo.
Contraprestação não monetária	A entidade deve mensurar a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) pelo valor justo.
Contraprestação a pagar ao cliente	Determinação se a contraprestação devida a um cliente representa uma redução do preço da transação, um pagamento de um bem ou serviço distinto, ou uma combinação de ambos.

Fonte: Adaptado de KPMG (2014).

A entidade aloca cada preço de transação a cada obrigação de desempenho identificada, ao valor da contraprestação a qual se espera receber em troca do bem ou serviço prometido ao cliente (CPC-47, 2016).

Segundo Souza *et al.* (2015, p. 11), a entidade atribui o preço de cada obrigação de desempenho avaliada em função do preço autônomo de venda, ou seja, pelo preço que a entidade venderia o bem ou serviço separadamente ao cliente. Caso o preço não possa ser evidenciado a entidade utiliza o de análise de mercado, ou a abordagem de custo esperado mais uma margem (KPMG, 2014). Os descontos ou valores variáveis da contraprestação podem ser alocados a um bem ou a mais bens ou serviços equivalentes a cada obrigação de desempenho, mas não a todos.

Finalmente, o quinto passo é a entidade reconhecer a receita. À medida que uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço ao cliente for satisfeita, a entidade a reconhece como receita tendo como base o preço da transação, que é alocado a essa obrigação de desempenho, o controle pode ser transferido em um determinado momento ou ao longo do tempo (CPC-47, 2016).

Segundo KPMG (2014), a entidade avalia se o controle é transferido ao longo do tempo e se o contrato atende pelo menos um dos seguintes critérios:



- O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade conforme ela atua.
- O desempenho da entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla conforme o ativo é criado ou aprimorado.
- O desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade e a entidade tem o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento.

Ou seja, a entidade quando identificar ao menos um desses critérios reconhece a receita ao longo do tempo, com o método que reflita melhor tal processo. Segundo KPMG (2014), pode ser um método de saída (por exemplo, unidades produzidas) ou um método de entrada (por exemplo, custos incorridos ou horas de trabalho).

Em suma, caso não atenda nenhum dos critérios acima a entidade reconhece a receita no momento em que passar o controle do bem ou serviço ao cliente.

## **2.4 Principais diferenças entre as normas**

Nesta seção abordaremos as principais diferenças entre os CPC's 17, 30 e 47 no que envolve conceito de receita, mensuração e reconhecimento. A partir de 1º de janeiro entrará em vigor o pronunciamento técnico CPC 47 Receitas de cliente, onde o mesmo revogará os até então pronunciamentos técnicos utilizados CPC 17 e CPC 30.

### **2.4.1 Conceito de Receita**

O conceito de receita é um dos fatores abordado neste estudo, e como tal é tratado em cada pronunciamento técnico, com a finalidade de trazer uma visão geral para tal conceito. O Quadro 4 compara os conceitos de receita que os pronunciamentos técnicos conceituam em suas diretrizes publicadas.

**Quadro 4 - Conceito de Receitas definidos pelas Normas**

<b>CPC- 30</b>	Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade.
<b>CPC-17</b>	Aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade.
<b>CPC-47</b>	Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Fonte: Adaptado dos pronunciamentos técnicos: 30, 17 e 47.

Pode-se observar que as três normas basicamente trazem o mesmo conceito de receita, conceito esse descrito pelo CPC 00, porém no CPC-47 dá um conceito mais amplo de receita em comparação as outras normas. No CPC-17 o mesmo não conceitua receita, mas apresenta nos seus objetivos que o mesmo utilizasse da Estrutura Conceitual básica (CPC-00) na definição, mensuração e reconhecimento da receita.

#### 2.4.2 Reconhecimento da Receita

Um dos grandes dilemas da contabilidade é o reconhecimento da receita, tendo em vista que o tempo de duração da produção de um bem, ou da prestação de serviço possa durar mais de um exercício social. Esta seção analisa as formas de reconhecer a receita que os CPC's 17, 30 e 47, trazem e as possíveis mudanças entre eles.

As mudanças que o CPC-47 trará no que tange reconhecer a receita, é que a entidade poderá reconhecer a receita em um determinado momento ou ao longo do tempo. A entidade reconhecerá a receita ao longo do tempo se os critérios descritos no item 35, que também foi abordado na seção 2.4.3.1 Reconhecimento da receita, deste trabalho, caso a mesma não atenda pelo menos um dos critérios a entidade reconhecerá a receita em um determinado momento.

Com base nestas informações o Quadro 5 foi montado para uma melhor apresentação de tais conceitos e ilustra a forma que as normas tratam quando o

assunto é reconhecer a receita e como será a partir de 2018, com a implementação da nova norma.

**Quadro 5 - Reconhecimento das Receitas definidos pelas Normas**

<b>CPC-17</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A receita do contrato puder ser mensurada com confiabilidade.</li> <li>- For provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade.</li> <li>- Tanto os custos para concluir o contrato quanto o estágio de execução da atividade contratual puderem ser mensurados com confiabilidade, ao término do período de reporte.</li> <li>- Os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e mensurados com confiabilidade de forma tal que os custos atuais incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.</li> </ul>
<b>CPC- 30</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No momento em que ocorrer a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens para o cliente.</li> <li>- A entidade não continue na gestão dos bens ou serviços vendidos.</li> <li>- For provável que os benefícios econômicos associados à transação para a entidade.</li> <li>- O valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade.</li> <li>- As despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.</li> </ul>
<b>CPC-47</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Uma entidade reconhece a receita no momento em que (ou à medida em que) atende uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço para um cliente.</li> <li>- No momento em que a obrigação de desempenho for satisfeita ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente.</li> <li>- O ativo é transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo Autor.

As mudanças que o CPC-47 trará no que tange reconhecer a receita, é que a entidade poderá reconhecer a receita em um determinado momento ou ao longo do tempo. A entidade reconhecerá a receita ao longo do tempo se os critérios descritos no item 35, que também foi abordado na seção 2.4.3.1 Reconhecimento da receita, deste trabalho, caso a mesma não atenda pelo menos um dos critérios a entidade reconhecerá a receita em um determinado momento.

Segundo KPMG (2014), as entidades que atualmente utilizam os métodos de fase de conclusão/porcentagem de conclusão precisarão reavaliar se reconhecerão a receita com o passar do tempo ou em um determinado momento. Em algumas situações como as empresas que trabalham com incorporação imobiliária, poderá afetar seus resultados, uma vez que seus contratos geralmente são firmados com

duração de mais de um exercício e as vezes a mesma não entrega todos os ativos (apartamentos) de uma vez só, ou firma todos os contratos na mesma data.

Do mesmo jeito se alguma entidade reconhecer a receita ao passar do tempo, a mesma poderá reconhecer a receita em um determinado momento.

### 2.4.3 Mensuração

Neste item, aborda-se a mensuração da receita, item que determina quanto a entidade registrará nos seus resultados, que o mesmo terá que vim especificado em contrato, o quadro 6 mostra como os CPC's 17 e 30 abordam quanto a mensuração e como o CPC-47 tratará.

**Quadro 6 - Mensuração das Receitas definidos pelas Normas**

<b>CPC-17</b>	A receita do contrato deve ser mensurada ao valor justo da contraprestação recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros
<b>CPC- 30</b>	Valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos ao cliente.
<b>CPC-47</b>	Valor do preço da transação que é alocado a essa obrigação de desempenho.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Observasse que o CPC-17 e 30 definem mensuração da receita de maneira bem similar, onde a mensuração é feita com base no valor justo da contraprestação. Já o CPC-47 define como o valor do preço da transação que é alocado a obrigação de desempenho.

O preço de transação deve ser o valor da contraprestação que a entidade espera receber do seu cliente, mas a entidade poderá reconhecer a receita mesmo se não houver um contrato escrito, item diferente das outras normas que só reconhece a receita se a mesma estiver especificada nos respectivos contratos.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Tipologia de Pesquisa**

A investigação do presente trabalho será desenvolvida por meio da execução de estratégias da pesquisa descritiva. As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2002). Neste sentido, este trabalho se propõe a estudar o cenário de uma empresa do ramo da construção civil, situada na cidade de João Pessoa, a fim de apresentar os impactos na mensuração e reconhecimento das receitas com as mudanças do novo CPC-47, que entrará em vigor em 2018.

A estratégia de análise do problema selecionada é a pesquisa qualitativa, pois tal metodologia tem o intuito de conhecer a natureza de determinado fenômeno, de forma mais profunda (GIL, 2002). Tal estratégia permite, por meio da análise e comparação dos pronunciamentos técnicos, a verificação do momento da mensuração e do reconhecimento das receitas e a identificação das possíveis mudanças que irão acontecer neste processo (implantação dos pronunciamentos técnicos).

#### **3.2 Procedimentos Metodológicos**

A pesquisa trata de um estudo de caso, que consiste de um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados (GIL, 2002, p. 54). São analisados normas e procedimentos técnicos (CPC 17, 30 e 47) vigentes e aplicados em determinada empresa, apresentando os lançamentos contábeis pertinentes e analisando seus devidos impactos.

### **3.3 Estudo de Caso: A Empresa**

A empresa onde é aplicado o estudo está localizada na cidade de João Pessoa-PB, possui 20 anos de existência e seu quadro societário é composto por dois sócios. Ela pode ser considerada uma empresa de médio/pequeno porte, pois apresenta um capital social de R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais), possui 120 funcionários, que 10 atuam no setor administrativo e o restante atua em canteiros de obra (engenheiros, técnicos em edificações e etc.).

A empresa selecionada no estudo atua no ramo da construção civil, realizando a prestação de serviço de empreitada e manutenção, seus clientes são órgãos governamentais, a exemplo da Superintendência de Obras do Plano de Desenvolvimento da Paraíba (SUPLAN) e Companhia Elétrica de Alagoas (CEAL). Os contratos executados são decorrentes de processos licitatórios. Além disto, a empresa possui um setor específico de contabilidade, que consiste em um contador e mais dois auxiliares.

### **3.4 Delimitações do Estudo**

A pesquisa está limitada ao estudo dos pronunciamentos técnicos CPC-30, 17 e 47, aplicados a uma empresa do ramo da construção civil. Para a investigação e execução do estudo de caso, dois contratos foram selecionados na empresa mencionada anteriormente. Ambos serão nomeados de “Contrato 1” e “Contrato 2” (por questões de confidencialidade e sigilo), e serão apresentadas suas Demonstração do resultado do exercício (DRE) dos anos de 2015 e 2016 separadamente de ambos os contratos.

Será analisado e apresentado a forma com que a empresa objeto do estudo reconheceu sua receita nesse espaço de tempo e a identificação de qual pronunciamento técnico a mesma se enquadra. Com base nos contratos estudados, será analisado se os mesmos se enquadram nos critérios do CPC-47 e posteriormente será aplicado os métodos de mensuração e reconhecimento da receita, e a identificação dos possíveis impactos.

Este estudo se limitou ao reconhecimento das receitas e como a entidade tratou a mesma nas suas demonstrações de resultado.

#### **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Como apresentado anteriormente o objeto desse estudo é a análise de dois contratos, ambos na prestação de serviço a entes públicos. O Contrato 1 foi firmado em 2014, e o mesmo trata de um serviço de manutenção, o valor do contrato foi estimado segundo uma de suas cláusulas em R\$ 16.135.416,00 (dezesesseis milhões, cento e trinta e cinco mil, quatrocentos e dezesesseis reais) o mesmo teve um aditivo contratual de R\$ 18.613.800,00 (dezoito milhões, seiscentos e treze mil e oitocentos reais) totalizando R\$ 34.749.216,00 (trinta e quatro milhões, setecentos e quarenta e nove mil e duzentos e dezesesseis reais).

O Contrato 1 especificou que os pagamentos serão feitos por meio de medição com base nas US (Unidade de Serviço), no valor de R\$ 861,75 (oitocentos e sessenta e um reais e setenta e cinco centavos), o total aproximado de US previstas no contato mais o aditivo é de 40.234 (quarenta mil, duzentos e trinta e quatro), que a empresa apresentará por meio de um relatório de medição ao final de cada mês para o contratante. Este relatório passará por análise e caso o mesmo for aceito, a contratada poderá fazer a emissão da nota fiscal referente ao serviço executado naquele determinado momento.

O Contrato 2 foi firmado em 2015, e também se trata de uma prestação de serviço, em que a contratada efetuará uma conclusão de uma obra. O preço previsto deste contrato foi de R\$ 4.677.159,84 (quatro milhões, seiscentos e setenta e sete mil, cento e cinquenta e nove reais e oitenta e quatro centavos) e apresentou no mesmo ano um aditivo contratual de R\$ 807.640,42 (oitocentos mil, seiscentos e quarenta reais e quarenta e dois centavos), totalizando assim um valor contratual total de R\$ 5.484.800,26 (cinco milhões, quatrocentos e oitenta e quatro mil oitocentos reais e vinte e seis centavos).

Os pagamentos serão efetuados por meio de boletins de medição, com base na proporção dos serviços executados, os mesmo deverão ser apresentados ao contratante mensalmente conforme contrato em ambos os contratos.

Com base nas informações obtidas através do contador da empresa e com a devida análise contratual a mesma utiliza do CPC-17 como método para reconhecer sua receita. A empresa utilizou o método de percentagem concluída (PoC) para a

mensuração e reconhecimento das suas receitas, esse método consiste em reconhecer a receita com referência ao estágio de execução do contrato.

#### 4.1 Reconhecimento da receita com base no CPC-17

Com base no CPC-17, a receita deve ser reconhecida na proporção que a obra ou serviço for executado. A empresa apresentou junto ao contratante as seguintes informações dos serviços executados nos anos de 2015 e 2016, que foram devidamente aprovadas pelo mesmo. A Tabela1 apresenta um comparativo dos serviços executados pelo Contrato 1 nos anos de 2015 e 2016.

**Tabela 1 - Total de Serviço Executado Contrato 1**

Ano	Total de Serviços Executados	Qtd. Concluída	Vlr. Unitário US	Valor Total
2015	10.930,7841	25,30%	861,75	R\$ 9.419.603,21
2016	10.662,0708	24,68%	861,75	R\$ 9.188.039,50

Fonte: Pelo autor com base nos relatórios da empresa.

Com base nos totais de serviços executados multiplicado pelo valor unitário da US em 2015, a empresa obteve uma receita de R\$ 9.419.613,21 (nove milhões, quatrocentos e dezenove mil, seiscentos e três reais e vinte e um centavos) e em 2016 uma receita de R\$ 9.188.039,50 (nove milhões, cento e oitenta e oito mil, trinta e nove reais e cinquenta centavos). A quantidade concluída referiu-se aos serviços prestados naquele exercício a mesma não está apresentada de maneira acumulativa.

Conforme as informações apresentadas no quadro 7 que se refere aos serviços executados e aprovados pelo contratante, a empresa reconheceu as receitas na proporção que o serviço foi executado nos períodos apurados e seus custos incorridos referente ao período apurado.

A Tabela 2 mostra a DRE referente ao Contrato 1 que a empresa apresentou nos anos de 2015 e 2016, onde a receita reconhecida está em conformidade com os relatórios de medições apresentados ao contratante.



Tabela 2 - Demonstrações do resultado do Contato 1

	2015	2016
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 9.419.603,21</b>	<b>R\$ 9.188.039,50</b>
<b>(-) Impostos S/Faturamento</b>	<b>R\$ 887.857,65</b>	<b>R\$ 680.552,33</b>
(=) Receita Líquida	R\$ 8.531.745,56	R\$ 8.507.487,17
<b>(-) Custo Serviço Prestado</b>	<b>R\$ 3.933.049,94</b>	<b>R\$ 5.876.609,99</b>
(=) Lucro Bruto	R\$ 4.598.695,62	R\$ 2.630.877,18
(-) Despesa Operacional	R\$ 1.152,00	R\$ 17.417,33
(+) Receita Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(=) Lucro Operacional	R\$ 4.597.543,62	R\$ 2.613.459,85
(+) Receita Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(-) Despesa Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>(=) Resultado Antes IR E CSLL</b>	<b>R\$ 4.597.543,62</b>	<b>R\$ 2.613.459,85</b>
(-) Provisão CSLL	R\$ 158.056,98	R\$ 377.844,70
(-) Provisão IRPJ	R\$ 370.777,19	R\$ 576.994,62
<b>Resultado Líquido Do Exercício</b>	<b>R\$ 4.068.709,45</b>	<b>R\$ 1.658.620,53</b>

Fonte: Demonstrações contábeis da empresa objeto do estudo.

Com podemos observar em 2015, a empresa teve um lucro líquido de R\$ 4.068.709,45 (quatro milhões, sessenta e oito mil, setecentos e nove reais e quarenta e cinco centavos) e em 2016 de R\$ 1.658.620,53 (um milhão, seiscentos e cinquenta e oito mil, seiscentos e vinte reais e cinquenta e três centavos). Neste sentido, pode-se observar que os custos com serviço prestado de 2016 foram maiores do que os de 2015, ocasionando assim um lucro líquido menor do que o exercício anteriores, isso se deu em decorrência da necessidade da empresa por um contingente maior de mão-de-obra para a execução dos serviços no determinado exercício.

Os critérios de reconhecimento de receita, conforme o CPC-17, foram devidamente atendidos pela entidade, que por meio de notas explicativas descreveu os métodos utilizados para medição do progresso e reconhecimento das receitas.

Para o Contrato 2 os critérios de medição ocorreram por meio das medições físicas apresentadas ao contratante, seja por foto ou análise direta aos serviços executados.

O faturamento referente aos serviços executados apresentados ao setor contábil da empresa foram melhor apresentados na Tabela 3.

**Tabela 3 - Total de Serviço Executado Contrato 2**

<b>Ano</b>	<b>Total de serviços executados</b>	<b>Valor Total</b>
2015	87,93%	R\$ 4.823.065,71
2016	12,07%	R\$ 661.734,55

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios da empresa

A obra analisada deu início em 2015 e foi finalizada em 2016, a mesma era uma obra de conclusão. A empresa apresentou no ano de 2015 à contratante do serviço e 87,93% dos serviços foram executados com base no contrato firmado com a mesma, totalizando assim um montante de R\$ 4.823.065,71 (quatro milhões, oitocentos e vinte e três mil, sessenta e cinco reais e setenta e um centavos) e em 2016 o restante da obra que foi de 12,07% que totalizou R\$ 661.734,55 (seiscentos e sessenta e um mil, setecentos e trinta e quatro reais e cinquenta e cinco centavos). A Tabela 4 apresenta as demonstrações da empresa referente ao Contrato 2.

**Tabela 4 - Demonstrações do resultado do Contato 2**

	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 4.823.065,71</b>	<b>R\$ 661.734,55</b>
<b>(-) Impostos S/Faturamento</b>	<b>R\$ 521.870,78</b>	<b>R\$ 79.777,60</b>
(=) Receita Líquida	R\$ 4.301.194,93	R\$ 581.956,95
<b>(-) Custo Serviço Prestado</b>	<b>R\$ 2.541.696,82</b>	<b>R\$ 135.638,84</b>
(=) Lucro Bruto	R\$ 1.759.498,11	R\$ 446.318,11
(-) Despesa Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(+) Receita Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(=) Lucro Operacional	R\$ 1.759.498,11	R\$ 446.318,11
(+) Receita Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(-) Despesa Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>(=) Resultado Antes IR E CSLL</b>	<b>R\$ 1.759.498,11</b>	<b>R\$ 446.318,11</b>
(-) Provisão CSLL	R\$ 49.768,84	R\$ 9.475,07
(-) Provisão IRPJ	R\$ 122.205,43	R\$ 26.597,66
<b>Resultado Líquido do Exercício</b>	<b>R\$ 1.587.523,84</b>	<b>R\$ 410.245,38</b>

Fonte: Demonstrações contábeis da empresa objeto do estudo.

Com base nas medições devidamente aprovadas, a empresa reconheceu as receitas nos períodos contábeis de apuração e seus respectivos custos, que no ano de 2015 obteve um resultado líquido de R\$ 1.587.523,84 (um milhão, quinhentos e oitenta e sete mil, quinhentos e vinte e três reais e oitenta e quatro centavos) e no

ano de 2016 um resultado líquido de R\$ 410.245,38 (quatro centos e dez mil, duzentos e quarenta e cinco reais e trinta e oito reais). É possível observar que os custos de serviços prestados no ano de 2016 obtiveram índices menores em relação ao ano anterior, tal fato pode ser justificado por dois motivos principais: primeiro que em decorrência do final da obra os custos tendem a diminuir na proporção que o serviço vai sendo prestado e o segundo é que no decorrer do encaminhando da obra até o seu término a empresa tende a diminuir seus custos com mão-de-obra, acarretando, assim, um resultado relativamente alto em relação ao montante de receita bruta reconhecida.

Assim como no Contrato 1, a empresa fez as devidas contabilizações com base no CPC-17, reconhecendo suas receitas com base no progresso dos serviços executados e seus custos referentes ao período apurado. Vale a ressalva que para fins fiscais as receitas são reconhecidas pelo regime de caixa, ou seja a entidade paga seus tributos na decorrência que recebe da contratante os valores referentes ao serviços prestados a mesma. Todavia para fins societários a entidade reconhece suas receitas utilizando dos princípios contábeis vigentes, ou seja, pelo regime de competência.

Com base nos dois contratos apresentados, é proposta uma análise dos mesmos e do processo de reconhecimento de receita conforme o CPC-47, além disto foi analisado se os mesmos teriam alguma alteração na forma de reconhecer suas receitas. Lembrando que a nova norma só entrará em vigor em 2018, mas a mesma permite sua aplicação caso a entidade já queira adotar os critérios estabelecidos por ela.

#### **4.2 Reconhecimento da receita com base no novo CPC-47**

Com base no CPC-47, aplicou-se os 5 passos descritos no pronunciamento que correspondem a: identificação do contrato, identificação da obrigação de desempenho, determinação do preço da transação, alocação do preço da transação e o reconhecimento da receita.

#### 4.2.1 Identificação do contrato

A norma especifica que os contratos deveram ser devidamente reconhecidos se atenderem todos os requisitos apresentados no item 9, para efeito de dar mais didática ao trabalho, analisou-se os dois contratos juntos, por ambos terem as mesmas características, uma vez que os dois foram firmados por meio de um processo licitatório e ambos trataram de uma prestação de serviço. A única diferença entre os dois é que o Contrato 1 refere-se a um serviço de manutenção e o Contrato 2 refere-se à conclusão de um ativo. Os outros passos também foram executados em conjunto, com exceção do reconhecimento da receita, que seguiu o padrão apresentado no item anterior.

O Quadro 7 apresenta os critérios pré-estabelecidos pela norma no seu item 9, e se os contratos se enquadram, vale a ressalva que o contrato só deverá ser reconhecido pela entidade, se o mesmo atender todos os requisitos.

**Quadro 7 - Requisitos para reconhecimento de Contrato sob a ótica do CPC-47**

<b>Item 9 do CPC-47</b>	<b>Análise do estudo</b>
Quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações.	Os Contratos foram firmados após um processo de licitação, onde a entidade atendeu todos os critérios estabelecidos pela contratante, assim ambos aceitaram as partes dos contratos.
Quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos.	As cláusulas contratuais especificam, o bem ou serviço a executar, bem como os direitos de ambas as partes.
Quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos	Os contratos apresentam ambos o preço contratual inicialmente estabelecido, e que ainda podem sofrer alterações.
Quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato).	Ambos apresentam substancia comercial, pois os mesmo no decorrer do processo de execução do contrato, receberá o devido valor correspondente ao serviço executado.
Quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente.	Ambos os contratos tem a promessa de recebimento sob o serviço executado, ambos apresentam cláusulas específicas que tratam do item e também considerando o histórico de relacionamento entre o contratante e a contratada, pois já houve outros contratos firmados entre as partes.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pode-se observar que ambos os contratos atendem a norma nova, caso fossem firmados em 2018, com a adoção da norma nova. Logo, ambos podem ser contabilizados com base no CPC-47. Sendo assim, é possível seguir para o Passo 2, que é o de identificar a obrigação de desempenho.

#### 4.2.2 Identificação da obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho é a promessa de contrato que a contratada tem com o cliente. Com isso, a entidade avalia se existe uma ou mais obrigações de desempenho, que segundo a norma, depende da materialidade do bem ou serviço, as obrigações de desempenho são reconhecidas separadamente, desde que não atrapalhem o reconhecimento e mensuração da receita. O Quadro 8 mostra as obrigações de desempenho de cada contrato firmado pela entidade.

**Quadro 8 - Identificação de obrigação de desempenho**

<b>Contratos</b>	<b>Obrigação de desempenho</b>
Contrato 1	Prestação de serviço de Manutenção nas linhas vivas no estado de Alagoas.
Contrato 2	Conclusão da reforma das escolas em João Pessoa.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Assim, como a identificação dos contratos, ambos tem uma cláusula específica, que trata da obrigação da entidade perante o cliente. No Contrato 1, a empresa deve prestar serviços de manutenção elétrica nas linhas vivas no estado de Alagoas, e no Contrato 2 a empresa deve concluir a reformas das escolas na cidade de João Pessoa-PB.

Seguindo a proposição metodológica do estudo, o próximo passo é a empresa determinar o preço da transação, após finalizar a etapa de identificação da obrigação de desempenho.

#### 4.2.3 Determinação do preço da transação

A entidade deve determinar o preço da transação para cada obrigação de desempenho, identificada em contrato, no caso da empresa objeto do estudo,

ambos os contratos tem uma só obrigação de desempenho, nos quais os preços de cada obrigação vem especificado em cláusulas contratuais.

**Tabela 5 - Determinação do preço da transação**

<b>Contratos</b>	<b>Preço da transação</b>	
Contrato 1	R\$	34.749.216,00
Contrato 2	R\$	5.484.800,26

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nas informações contatuais.

Os preços de ambos os contratos estão especificados em contrato assim como mostra o quadro acima, porém no próximo passo a entidade deverá alocar o preço de transação a cada obrigação de desempenho (quadro 5).

#### 4.2.4 Alocação do preço da transação

A entidade deve alocar o preço da transação que refletirá o valor da contraprestação do bem ou serviço que o cliente receberá, no caso dos contratos, existe uma cláusula no Contrato 1 onde o mesmo dá o valor das Unidades de Serviços executados (US), onde o mesmo deverá ser alocado a medida que o serviço é executado e o direito sob o mesmo é passado para o cliente. No contrato 2 o preço de transação é determinado pelas medições referentes aos serviços executados em proporção ao valor total do contrato.

Com as devidas alocações dos preços, a entidade deverá reconhecer a receita referente a cada obrigação de desempenho.

#### 4.2.5 Reconhecimento da receita

De acordo com o item 32 do CPC-47, a entidade deve determinar se reconhece a satisfação de desempenho em um momento específico ou ao longo do tempo. A norma discorre que para que uma entidade venha a reconhecer as obrigações de desempenho ao longo do tempo, a mesma deve pelo menos atender uma das especificações previstas no seu item 35. Diante do item 35, foi montado o Quadro 9 para que se possa analisar se a empresa objeto do estudo se enquadra em algum dos critérios.

É possível observar que a entidade se enquadra não só em um, mas em todos os critérios que o CPC-47 estabelece, para que a mesma possa reconhecer as obrigações de desempenho ao longo do tempo, e em contrapartida a entidade reconhecerá a receita referente as obrigações de desempenho devidamente reconhecida pelo contratante, mediante as medições apresentadas.

**Quadro 9 - Check List - Reconhecimento das obrigações de desempenho**

<b>Item 35 do CPC-47</b>	<b>Análise do estudo</b>	<b>Atendem SIM/NÃO</b>
O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho	O contrato 1 é um serviço de manutenção em linhas elétricas, onde a medida que o serviço é executado o benefícios passam ao cliente.  O contrato 2 uma conclusão de uma reforma onde a medida que as medições são efetuadas o cliente obtém a posse do ativo para seu uso.	SIM
O desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado.	Ambos os contratos são uma melhoria de um ativo que ambos estão de posse do contratante.	SIM
O desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.	Ambos os contratos se encaixam neste item, pelo fato de as obrigações de desempenho não criam um ativo de uso alternativo, e ambos mediante o contrato tem o direito de receber os pagamentos até a data da conclusão de desempenho, neste caso mediante as medições.	SIM

Fonte: Elaborado com base no CPC-47 X Contratos.

Nesse aspecto, não haverá mudanças em relação ao modo que a entidade reconhece suas receitas, tendo em vista que a receita só será reconhecida quando a satisfação de desempenho for atendida e aceita pelo cliente, diante disso podemos afirmar que quando as medições de serviços executados são apresentadas ao cliente e o mesmo aceita e autoriza o faturamento, essa transação significa que o cliente está satisfeito mediante a obrigação de desempenho executada pela entidade.

Com base nas medições já apresentadas ao cliente e devidamente aceita, a entidade reconhecerá as receitas da mesma forma que o CPC-17 estabelece, não havendo assim alterações na forma de mensurar e reconhecer as receitas, neste ramo em específico.

A seguir é possível analisar as demonstrações do resultado do exercício do contrato 1 se a entidade utilizar-se o CPC-47 nos anos de 2015 e 2016 (Tabela 6).

**Tabela 6 - Demonstrações do resultado do Contrato 1 conforme CPC-47**

	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 9.419.603,21</b>	<b>R\$ 9.188.039,50</b>
<b>(-) Imposto S/Faturamento</b>	<b>R\$ 887.857,65</b>	<b>R\$ 680.552,33</b>
(=) Receita Líquida	R\$ 8.531.745,56	R\$ 8.507.487,17
<b>(-) Custo Serviço Prestado</b>	<b>R\$ 3.933.049,94</b>	<b>R\$ 5.876.609,99</b>
(=) Lucro Bruto	R\$ 4.598.695,62	R\$ 2.630.877,18
(-) Despesa Operacional	R\$ 1.152,00	R\$ 17.417,33
(+) Receita Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(=) Lucro Operacional	R\$ 4.597.543,62	R\$ 2.613.459,85
(+) Receita Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(-) Despesa Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>(=) Resultado Antes IR E CSLL</b>	<b>R\$ 4.597.543,62</b>	<b>R\$ 2.613.459,85</b>
(-) Provisão CSLL	R\$ 158.056,98	R\$ 377.844,70
(-) Provisão IRPJ	R\$ 370.777,19	R\$ 576.994,62
<b>Resultado Líquido do Exercício</b>	<b>R\$ 4.068.709,45</b>	<b>R\$ 1.658.620,53</b>

Fonte: Demonstrações contábeis da empresa objeto do estudo.

De acordo as demonstrações contábeis analisadas, é possível observar que o valor da receita reconhecida é referente as medições devidamente apresentadas ao cliente e aceita pelo mesmo, o resultado não difere com o método utilizado com base no CPC-17.

Seguindo as proposições metodológicas do estudo de caso, segue-se a análise para o Contrato 2, utilizando a mesma metodologia do Contrato 1, nos quais as demonstrações do resultado do exercício será as dos anos de 2015 e 2016 (Tabela 7).



**Tabela 7 - Demonstrações do resultado do Contato 2 conforme o CPC-47**

	2015	2016
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 4.823.065,71</b>	<b>R\$ 661.734,55</b>
<b>(-) Imposto S/Faturamento</b>	<b>R\$ 521.870,78</b>	<b>R\$ 79.777,60</b>
(=) Receita Líquida	R\$ 4.301.194,93	R\$ 581.956,95
<b>(-) Custo Serviço Prestado</b>	<b>R\$ 2.541.696,82</b>	<b>R\$ 135.638,84</b>
(=) Lucro Bruto	R\$ 1.759.498,11	R\$ 446.318,11
(-) Despesa Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(+) Receita Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(=) Lucro Operacional	R\$ 1.759.498,11	R\$ 446.318,11
(+) Receita Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(-) Despesa Não Operacional	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>(=) Resultado Antes IR E CSLL</b>	<b>R\$ 1.759.498,11</b>	<b>R\$ 446.318,11</b>
(-) Provisão CSLL	R\$ 49.768,84	R\$ 9.475,07
(-) Provisão IRPJ	R\$ 122.205,43	R\$ 26.597,66
<b>Resultado Líquido Do Exercício</b>	<b>R\$ 1.587.523,84</b>	<b>R\$ 410.245,38</b>

Fonte: Demonstrações contábeis da empresa objeto do estudo

Assim como no Contrato 1, pode-se observar que não haverá mudanças no reconhecimento e na mensuração da receita, com base no CPC-47, pois a entidade utilizará as medições como base para a devida identificação da satisfação de desempenho atendida, e assim reconhecer as suas receitas.

Considerando que o CPC-47 é uma norma que tenta solucionar problemas no que envolve o reconhecimento da receita, a empresa estudada mediante os contratos estudados não apresentará mudanças no que tange o reconhecimento da receita. Um dos motivos da empresa não necessitar mudar seu modo que reconhecer suas receitas é por conta que os contratos são muito bem firmados e redigidos, onde todas as obrigações entre as partes estão bem especificadas.

Nestes dois contratos não apresentam mudanças, mas em outros contratos que possam ser firmados futuramente a empresa poderá de fato ter alguma mudança.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O CPC-47, de certa forma, vem para unificar e padronizar os métodos de reconhecimento das receitas de maneira geral. Neste sentido, este estudo evidenciou as principais diferenças que a norma trará em relação ao reconhecimento e mensuração da receita vigentes de que tratam os CPC's. Investigou-se tais mudanças no cenário de uma empresa do ramo da construção civil e percebeu-se que a mesma não provocou mudanças na forma de mensurar suas receitas.

Porém, algumas questões podem surgir no futuro, como por exemplo: quando a entidade medir um valor superior ao que o contratante aprovar (mediu 20 US a contratante reconheceu 18 US), como seriam tratados esses custos referente ao saldo não aceito pela contratante? A obrigação de desempenho será na ótica do cliente ou da entidade?

O presente trabalho pode afirmar que tem como principal contribuição a apresentação de uma síntese das principais mudanças e como cada uma delas será tratada numa empresa do ramo da construção civil. Esta pesquisa se limitou ao ramo de prestação de serviço como estudo de caso, pois a empresa estudada tem clientes que a mesma adquiriu em processo licitatório.

Diante das incertezas associadas à aplicação do CPC-47, alguns estudos futuros ficaram em aberto, são eles: um estudo de caso com empresas que atuam no setor imobiliário e como será o reconhecimento das receitas neste ramo em específico, tendo em vista que os contratos tem um peso circunstancial para que a entidade possa delinear seu processo de reconhecimento das receitas e uma análise em outros mercados, como exemplo: setor da telecomunicação, nos quais os contratos muita das vezes oferecem mais de um bem ou serviço.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Jorge Luiz de Oliveira de. Impacto da construção no crescimento do país. **CBIC Clipping**, n. 75, 11 abr. 2011. Disponível em: < <http://www.cbic.org.br/sala-de-imprensa/noticia/impacto-da-construcao-no-crescimento-do-pais>>. Acesso: 24 jan. 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: Informações e documentação – Citações em documentos – Apresentação. Rio de Janeiro, agosto/2002.

\_\_\_\_\_. **NBR 10520**: Informações e documentação – Citações em documentos – Apresentação. Rio de Janeiro, agosto/2002.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.055/05**, de 07 de Outubro de 2005. Disponível em:<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>>. Acesso: 24 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **NBC TG 30 – Receitas**. Disponível em: <[https://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1412.doc](https://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1412.doc)>. Acesso em: 10 fev. 2017

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de Julho de 2003. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de Janeiro de 2002. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 11 fev. 2017.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo R. *et al.* **O Processo de reconhecimento da receita de acordo com as práticas de contabilidade do Brasil**. Paraná. 2014. Disponível em: <[http://www2.crcpr.org.br/uploads/arquivo/2014\\_07\\_22\\_53ceb363620d0.pdf](http://www2.crcpr.org.br/uploads/arquivo/2014_07_22_53ceb363620d0.pdf)>. Acesso em: 09 jan. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em:<[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **CPC 17 (R1)** – Contratos de Construção. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251\\_CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)>. Acesso em: jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **CPC 30 (R1)** – Receitas. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332\\_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **CPC 46** – Mensuração do valor justo. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395\\_CPC\\_46\\_rev%2006.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. **CPC 47** – Receita de Contrato com Cliente. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/527\\_CPC\\_47.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf)>. Acesso em: 26 jan. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

ERNEST & YOUNG. **Aplicando as Normas IFRS – IFRS 15 a nova norma para reconhecimento de receitas**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_15/\\$FILE/Folder\\_IFRS\\_15.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_15/$FILE/Folder_IFRS_15.pdf)>. Acesso em: 03 mar. 2017.

IBRACON. **NPC 14 - Receitas e Despesas**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=143>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

IFRS. **About the IFRS Foundation and the IASB**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Portuguese%20technical%20summaries%20pdfs%202011/IAS%2018.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

IFRS, **International Financial Reporting Standard 15 – Revenue from Contracts With Customers**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Portuguese%20technical%20summaries%20pdfs%202011/IAS%2018.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO DOS AUDITORES DO BRASIL. **NPC nº 14 –** Receitas e Despesas – Resultados. Disponível

em:<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=143>>.

Acesso em: 14 fev. 2017.

ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz *et al.* **Construção civil:** Aspectos tributários, previdenciários e contábeis. São Paulo, IOB SAGE, 2016.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, Ana Carolina Fonseca; QUEIROZ, Lísia de Melo. **Formas de reconhecimento de receitas nas empresas de construção civil listadas na bm&fbovespa.** Uberlândia, Minas Gerais, Outubro, 2015.

NASCIMENTO, Marcelo. **Fluxo de Caixa projetado: gestão de obra da construção civil.** 2007. 64 f. Monografia – Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2007.

OLIVEIRA, Álvaro Ramon Souto. Relação entre empreiteiros e subempreiteiros na execução de contratos da construção civil . **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3919, 25 mar. 2014. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/27188>>. Acesso em: 8 fev. 2017.

PIROLO, Gabriel Moreira, *et al.* **O IFRS 15 no reconhecimento das receitas em empresas de construção civil listadas na BM&Bovespa.** Congresso Anpcont. Ribeirão Preto, São Paulo, 2016.

KPMG. **Mudanças em receitas de Contratos.** Disponível em: <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/08/br-kpmg-bm38-mudancas-em-receitas-de-contratos.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

SANTOS, Fernanda Belmudes dos *et al.* **O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileiras compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras?** Florianópolis, 2013.

SILVA, Raphaella Savana da costa, **Estudo do exposure draft ed/2010/06 – Receitas e custos de contrato com clientes:** um estudo de caso em uma entidade de construção civil. Natal: [s.n.], 2013.

SOUZA, Emmanuel Tiago de, *et al.* **O impacto do IFRS 15 – receita de contratos com clientes nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras.** In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, Resende, Rio de Janeiro. 2015.

ZANELATTO, Fabiana Alessio. **Aspectos Contábeis e Fiscais da Construção Civil: com Enfoque no CPC 17 – Contratos de Construção**. 2013. 52f.  
Monografia. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.



Universidade Federal da Paraíba  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
Departamento de Finanças e Contabilidade  
Curso de Ciências Contábeis  
Comissão de TCC



## FORMULÁRIO VIII

## AUTORIZAÇÃO DO AUTOR PARA A PUBLICAÇÃO DO TRABALHO

Autorizo a Comissão de TCC do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da UFPB a publicar o Trabalho de Conclusão de Curso de minha autoria, intitulado:

*Impactos da adoção do CPC-47 no reconhecimento e mensuração das receitas: Um estudo de caso de uma empresa da Construção Civil.*

na página (site) e/ou revista institucional após as modificações que se fizerem necessárias para tal fim.

Ressalvo que esta autorização não se estende à divulgação de dados considerados confidenciais pela (s) empresa (s) ou instituição(ões) em que a coleta de dados foi realizada.

João Pessoa, 29 de Maio de 2014.

*[Assinatura]*  
Assinatura do aluno

Nome:

*Wanderberg de Lima Figueira*

Endereço:

*R. Carlos Faria Celami n. 87, Mangabeira III, João Pessoa - PB*

Telefone(s):

*(83) 98846-8642*

E-mail:

*Wanderberglima@yahoo.com.br*





Universidade Federal da Paraíba  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
Departamento de Finanças e Contabilidade  
Curso de Ciências Contábeis  
Comissão de TCC



### FORMULÁRIO X

#### DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: Impostos de Renda do OPE-47 no cumprimento e manutenção das regras: Um estudo de caso de uma empresa da construção civil.

estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

João Pessoa, 25 de maio de 2017.

Autor(a): Wanderson de Lima Mesquita

Assinatura (legível)





Universidade Federal da Paraíba  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
Departamento de Finanças e Contabilidade  
Curso de Ciências Contábeis  
Comissão de TCC



### FORMULÁRIO IX

#### AUTORIZAÇÃO DA EMPRESA PARA USO DAS INFORMAÇÕES

AUTORIZO O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA - UFPB A PUBLICAR O TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO, INTITULADO:

Impacto da adoção do CPC 47 no planejamento e administração das empresas; Um estudo de caso em uma empresa da construção civil

RESSALVANDO-SE, PORÉM, AS SEGUINTE PARTES CONSIDERADAS CONFIDENCIAIS (SE HOVER):

PÁGINA	ASSUNTO	OBSERVAÇÕES

EM CASO DE DÚVIDA CONSULTAR O SR. Franklin Melo

ENDEREÇO:

R. Maria Leopoldina de Aguiar S/n - Mangabeira

TELEFONE(S) (83) 3238-8687 CARGO: Contador

DATA: 29/05/17

ASSINATURA:

UWE Engenharia Ref. e Comércio Ltda.  
R. Major João S. Aguiar 1999m  
Oleiros - CEP 51623581910  
Carimbo da empresa

## DECLARAÇÃO

Eu, **Rosângela Gonçalves Palmeira**, Bibliotecária CRB/15 - 216, RG. 115454-6 SSP-PB, declaro para os devidos fins que normatizei segundo as Normas da ABNT vigente o Trabalho de Conclusão de Curso do(a) aluno(a): **WANDEMBERG DE LIMA MESQUITA**. Intitulado: **IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC- 47 NO RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DAS RECEITAS: UM ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL**. Do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

João Pessoa, 26 de maio de 2017.



Rosângela Gonçalves Palmeira  
Bibliotecária CRB/15-216